

Acórdão: 25.008/24/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 16.000731332-52  
Impugnação: 40.010143183-34  
Impugnante: Eletromar Móveis e Eletrodomésticos Ltda  
IE: 002256139.08-88  
Proc. S. Passivo: Amarílis Ana Brandão Coimbra/Outro(s)  
Origem: DF/BH-1

**EMENTA**

**RESTITUIÇÃO - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Pedido de restituição de valores pagos indevidamente a título de ICMS/ST, em virtude da utilização da alíquota do tributo maior que a efetivamente devida para o cálculo do imposto. Pedido fundamentado no art. 42, inciso I, alínea “b”, subalínea “b.6” do RICMS/02. Entretanto, não reconhecido o direito à restituição pleiteada, em face das disposições contidas no art. 166 do CTN, haja vista que a Impugnante não comprovou ter assumido o encargo financeiro, bem como não demonstrou estar expressamente autorizada a pedir a restituição por aquele que o suportou. Impugnação improcedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A Requerente pleiteia da Fazenda Pública Estadual, conforme documento de fls. 02, a restituição dos valores pagos relativamente ao ICMS/ST, referente ao período de novembro de 2013 a novembro de 2014, ao argumento de que utilizou no cálculo do imposto, uma alíquota do tributo maior que a efetivamente devida para a operação.

Segundo informa, aplicou a alíquota de 18% (dezoito por cento) em desacordo com o previsto no art. 42, inciso I, alínea “b”, subalínea “b.6” do RICMS/02, que estabelece a alíquota de 12% (doze por cento).

Aduz que o equívoco se estendeu para a utilização de uma MVA Ajustada (Margem de Valor Agregado Ajustada) de 21,27%, superior àquela aplicável ao caso, de 13%.

A Delegacia Fiscal BH-1, em Despacho de fls. 62, indefere o pedido.

Inconformada, a Requerente apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 65/70, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 128/130.

**DECISÃO**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Trata-se de requerimento de restituição dos valores pagos relativamente ao ICMS/ST, referente ao período de novembro de 2013 a novembro de 2014, ao argumento de que utilizou no cálculo do imposto, uma alíquota do tributo maior que a efetivamente devida para a operação.

Segundo informa, aplicou a alíquota de 18% (dezoito por cento) em desacordo com o previsto no art. 42, inciso I, alínea “b”, subalínea “b.6” do RICMS/02, que estabelece a alíquota de 12% (doze por cento).

Aduz que o equívoco se estendeu para a utilização de uma MVA Ajustada (Margem de Valor Agregado Ajustada) de 21,27%, superior àquela aplicável ao caso, de 13%.

Compete à Câmara a análise da impugnação apresentada contra o indeferimento do pedido de restituição do ICMS recolhido a título de substituição tributária.

Importante ressaltar de início, a concordância entre as partes em relação ao equívoco na eleição da alíquota do ICMS a aplicar sobre a base de cálculo do ICMS incidente nas operações sob enfoque.

A Requerente alega, em síntese, que houve equívoco da Fiscalização ao indeferir seu pedido com base no disposto no art. 166 do CTN, no art. 92, § 3º do RICMS/02 e nos arts. 15 e 30 do RPTA.

Entende que, em sua atividade operacional de venda, pratica o preço tabelado pela indústria, o que a capacita a pedir a restituição do indébito.

Aduz que, neste caso, é o contribuinte de fato, ou seja, aquele que suportou o ônus financeiro, uma vez que é responsável pelo pagamento do tributo pelo preço de tabela. Assim, o “terceiro”, referido no art. 166 do CTN, não foi nem o revendedor e muito menos o consumidor final.

Acrescenta que, no período de novembro de 2013 a novembro de 2014, adquiriu celulares com classificação fiscal NCM/SH 8517.12.31 do estado do Amazonas, não signatário do Convênio nº 135/2006 e que foi aplicada sobre as operações a alíquota de 18% (dezoito por cento) e a MVA ajustada de 21,27% (vinte e um inteiros e vinte e sete centésimos por cento).

Informa a Impugnante que atua no comércio varejista de eletrodomésticos, computadores e equipamentos de informática, dentre outros produtos, e que possui contrato de revenda de produtos da empresa Samsung Eletrônica da Amazônia Ltda, em lojas exclusivas, na qualidade de franqueada/revendedora da marca.

Alega que os preços praticados pela empresa nas operações de venda dos produtos é o constante da tabela de preços sugeridos pela Samsung e que mesmo tendo pago o imposto a maior, este não foi repassado aos terceiros adquirentes dos seus produtos.

Para comprovar o afirmado, apresenta planilhas demonstrando os preços dos produtos vendidos para os quais pede restituição.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por ocasião do exame do pedido de restituição, a Delegacia Fiscal BH-1 intimou a então Requerente (fls. 49) a apresentar tabelas com o valor sugerido de venda dos produtos fornecidos pela Samsung, conforme previsto no item 6.3 do Contrato de Revenda de Produtos em Lojas Exclusivas Samsung e Outras Avenças, apresentando quando do atendimento da intimação DF/BH-1/RI/INT/075/22015.

Sobre a questão, assim se manifestou a Fiscalização, às fls. 129, dos autos:

(...)

Consta do PTA o Relatório Fiscal n.º RA055/2016/DF/BH-1 (fls.53/57) que cuidou de verificar a qualidade das informações dos arquivos digitais relativos à EFD (Escrituração Fiscal Digital), em especial quanto aos códigos dos produtos utilizados em suas operações de entradas e saídas, bem como suas respectivas descrições e a consonância com os códigos utilizados no no arquivo denominado pelo contribuinte como “Tabela Samsung”. A conclusão constante do relatório, após o confronto dos códigos apresentados na tabela de produtos “Lista de Preços Sugeridos Samsung” com os códigos dos produtos informados na EFD do contribuinte para as operações de saídas, foi a de **não encontrar consonância entre eles.**

(...)

(Destacou-se)

De fato, a princípio, a matéria dá suporte ao pedido de restituição do indébito conforme previsto na legislação tributária, no art. 28 e parágrafo único do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, nos seguintes termos:

Art. 28. O pedido de restituição de indébito tributário depende de requerimento do interessado, protocolizado na Administração Fazendária ou no Núcleo de Contribuintes Externos do ICMS/ST a que estiver circunscrito, indicando as informações relativas ao recolhimento indevido e, sempre que possível, o valor a ser restituído.

Parágrafo único. Para os efeitos do disposto neste artigo, o interessado instruirá o requerimento com:

I - cópia do comprovante do recolhimento indevido, se for o caso;

II - documentos necessários à apuração da liquidez e certeza da importância a restituir.

E, versando sobre pedido de restituição de indébito, aplicam-se as disposições constantes no art. 36 do RPTA, que prevê o cabimento de impugnação ao Conselho de Contribuintes na hipótese de indeferimento do pedido apresentado pelo contribuinte, com a instauração do contencioso administrativo, *in verbis*:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 36. Do indeferimento de pedido de restituição de indébito tributário cabe impugnação ao Conselho de Contribuintes.

Também, é cediço a ocorrência de erro na especificação da alíquota de 18% (dezoito por cento) aplicada nas vendas dos produtos, conforme previsto no art. 42, inciso I, alínea “b”, subalínea “b.6” do RICMS/02, a saber:

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

b) 12 % (doze por cento), na prestação de serviço de transporte aéreo e nas operações com as seguintes mercadorias:

(...)

**Efeitos de 15/12/2002 a 31/12/2015 - Redação original:**

b.6) produtos da indústria de informática e automação relacionados na Parte 3 do Anexo XII;

Como visto, a Impugnante alega que, por um lapso, foram emitidas notas fiscais em desacordo com a norma legal acima transcrita, com destaque do ICMS à alíquota de 18% (dezoito por cento), resultando em recolhimento a maior do imposto.

Entretanto, há de ser considerado que por ser um tributo indireto, o ICMS integra a sua base de cálculo, constituindo o respectivo destaque em mera indicação para fins de controle, nos termos do § 15 do art. 13 da Lei nº 6.763/75 e do inciso I do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96:

Lei nº 6.763/75

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 15. O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e II, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Lei Complementar nº 87/96

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

Assim, há que se entender que a questão central quanto ao pedido de restituição sob exame deve ser analisada sob a ótica da legitimidade para recebimento do quantum excedido. É imperioso que a Impugnante demonstre ter assumido o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

encargo do tributo ou, na hipótese de tê-lo transferido a terceiro, estar por este autorizado a receber a restituição.

Imperioso trazer à baila a legislação que rege a matéria:

### CTN

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

(...)

### RICMS/02

Art. 92. A importância indevidamente paga aos cofres do Estado, a título de ICMS, será restituída sob a forma de aproveitamento de crédito, para compensação com débito futuro do imposto, mediante requerimento do contribuinte, instruído na forma prevista na legislação tributária administrativa estadual.

(...)

§ 3º A restituição do imposto somente será feita a quem provar haver assumido o respectivo encargo financeiro ou, no caso de o ter transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

### RPTA

Art. 30. A restituição de indébito tributário relativo a tributos que comportem transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove havê-lo assumido, ou, no caso de o ter transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Dessa forma, por se tratar o ICMS de um imposto indireto – que repercute economicamente no consumidor, contribuinte de fato, para fazer *jus* à restituição, a Impugnante tem a obrigação de provar, de forma inequívoca, que assumiu o ônus do imposto ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por esse devidamente autorizada a recebê-la, nos termos da legislação posta.

Sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal já se pronunciou em duas súmulas, nos seguintes termos:

SÚMULA Nº 71 – EMBORA PAGO INDEVIDAMENTE, NÃO CABE RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS INDIRETOS.

SÚMULA 546 – CABE A RESTITUIÇÃO DO TRIBUTOS PAGO INDEVIDAMENTE, QUANDO RECONHECIDO POR DECISÃO, QUE O CONTRIBUINTE “DE JURE” NÃO RECUPEROU DO CONTRIBUINTE “DE FACTO” O QUANTUM RESPECTIVO.

Conforme leciona Sacha Calmon Navarro Coelho (Curso de Direito Tributário, 9ª edição, Ed. Forense, RJ, 2006):

“quando o CTN se refere a tributos que, pela sua própria natureza, comportam a transferência do respectivo encargo financeiro, está se referindo a tributos que, pela sua constituição jurídica, são feitos para obrigatoriamente repercutir, casos do IPI e do ICMS, entre nós, idealizados para serem transferidos ao consumidor final. A natureza a que se refere o artigo é jurídica. A transferência é juridicamente possibilitada. A abrangência do art. 166, portanto, é limitada, e não ampla. Sendo assim, é possível, pela análise dos documentos fiscais e pela escrita contábil das empresas, verificar a transferência formal do encargo financeiro do tributo”

(...)

O CTN está rigorosamente correto. Não seria ético, nem justo, devolver o tributo indevido a quem não o suportou. Seria enriquecimento sem causa. Por isso mesmo, exige a prova da não-repercussão, ou então autorização do contribuinte de fato, o que suportou o encargo, para operar a devolução ao contribuinte de jure, o sujeito passivo da relação jurídico-tributária.”

E, ainda, sobre a matéria, ressalta Célio Lopes Kalume (ICMS Didático, Editora Del Rey, BH, 2011):

“(...) a restituição do indébito somente pode ser deferida mediante autorização das pessoas que suportaram o ônus da tributação excessiva: os consumidores. (...)

Válida, integralmente, a lição de Paulo de Barros Carvalho:

Estamos em que, se não há fundamento jurídico que ampare o Estado, no caso de haver recebido valores indevidos de contribuintes que transferiram o impacto financeiro a terceiros, também não há justo título para estes, os sujeitos passivos que não provaram haver suportado o encargo, possam predicar a devolução. E na ausência de títulos d ambos os lados, deve prevalecer o magno princípio da supremacia do interesse público ao do particular, incorporando-se as quantias ao patrimônio do Estado”.

A Impugnante aduz que é franqueada/revendedora dos produtos da marca do fabricante e deve rigorosamente seguir todas as cláusulas previstas no contrato de venda dos produtos, inclusive, respeitar os valores tabelados pela fornecedora para a venda dos aparelhos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como visto alhures, a empresa foi intimada a apresentar as referidas tabelas e a corrigir seus arquivos eletrônicos no SPED/SINTEGRA, para que a Fiscalização auditasse os documentos fiscais por ela emitidos e chegasse ao montante do indébito.

Contudo, mesmo retransmitindo os arquivos com as correções que considerou necessárias, não logrou êxito em permitir a auditoria fiscal. Os arquivos retransmitidos não permitiram o alcance da certeza necessária para a rotina fiscal, não sendo possível precisar que o encargo financeiro da importância pleiteada tenha sido realmente agregado ao preço final de venda dos produtos para os quais se requer a restituição.

Assim, em obediência ao prescrito no art. 166 do Código Tributário Nacional e no § 3º do art. 92 do RICMS/02, aliada à não comprovação de que a Impugnante assumiu o encargo financeiro do valor recolhido indevidamente, pondera-se que, somente com a autorização expressa de quem realmente suportou o ônus do tributo pago a maior é que se deve reconhecer o direito à restituição pleiteada.

No caso dos autos, não se tem qualquer prova do atendimento das condições relatadas, portanto, não há como ser deferida a restituição pleiteada.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar improcedente a impugnação. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Emmanuelle Christie Oliveira Nunes (Revisora) e Cássia Adriana de Lima Rodrigues.

**Sala das Sessões, 06 de agosto de 2024.**

**Dimitri Ricas Pettersen**  
**Relator**

**Cindy Andrade Morais**  
**Presidente**

P